Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTHONY MICHAEL COLLINS
föredraget den 21 mars 2024[1]

Mål C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
mot
Skatteverket

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige))

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 63 FEUF – Artikel 65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Skattelagstiftning – Beskattning av utdelning som mottagits av allmänna pensionsfonder – Icke-beskattning av utdelning som betalats till allmänna pensionsfonder med hemvist i landet – Källskatt på utdelningar som betalats till allmänna pensionsfonder utan hemvist i landet – Objektiv jämförelse – Tvingande skäl av allmänintresse”

I. Faktiska omständigheter och rättslig bakgrund

1. I Sverige finns det tre typer av pensioner, nämligen 1) nationell allmän pension,[2] 2) tjänstepension, och 3) privata pensioner. Arbetsgivare och arbetstagare är skyldiga att betala lagstadgade sociala avgifter, vilka beräknas på grundval av de sistnämndas inkomster, för att finansiera den nationella allmänna pensionen. Dessa årliga avgifter finansierar pensionsutbetalningarna det året. Om inbetalningarna under ett visst år överstiger utbetalningarna förvaltas överskottet av de allmänna pensionsfonderna.[3] Ett år då inbetalningarna är lägre än utbetalningarna täcker AP-fonderna däremot underskottet. AP-fonderna fungerar således som en buffert och har en stabiliserande effekt på det nationella allmänna pensionssystemet. Ansvaret för utbetalningen av den nationella allmänna pensionen vilar på Pensionsmyndigheten, inte på AP-fonderna.

[1] Originalspråk: engelska.

[2] Inkomstpension och premiepension, samt inkomstpensionstillägg och garantipension, utgör olika delar av den svenska allmänna pensionen. Av en persons pensionsgrundande inkomst av tjänst och andra beskattningsbara förmåner går 16 procent till inkomstpensionen och 2,5 procent till premiepensionen.

[3] De allmänna pensionsfonderna (nedan kallade AP-fonderna) består av Första AP-fonden, Andra AP-fonden, Tredje AP-fonden, Fjärde AP-fonden, Sjätte AP-fonden och Sjunde AP-fonden. Med undantag av Sjunde AP-fonden förvaltar AP-fonderna kapital för att skydda det inkomstbaserade pensionssystemet och balansera eventuella överskott och underskott mellan pensionsinbetalningar och pensionsutbetalningar under ett visst år, och för att bidra till ett långsiktigt fungerande pensionssystem. Sjunde AP-fonden förvaltar premiepensionsmedlen.

2. Svenska staten är helt undantagen från skattskyldighet.[4] Eftersom AP-fonderna utgör en integrerad del av staten är dessa fonder befriade från skatt på den utdelning som de mottar från bolag med hemvist i Sverige.

3. I Finland är alla arbetstagare enligt lag skyldiga att ansluta sig till ett system för arbetspension. Dessa system finansieras huvudsakligen genom avgifter som betalas av arbetsgivare och arbetstagare.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond och Kyrkans Centralfond (nedan kallade pensionsanstalterna) är några av de så kallade pensionsanstalter som ingår i det finska systemet för arbetspension.[5] Keva är en offentligrättslig juridisk person och är befriad från skatt i Finland. Keva administrerar arbetspensionen för anställda på bland annat lokala och statliga myndigheter, den evangelisk-lutherska kyrkan och Finlands Bank. Keva har till huvuduppgift att förvalta medel för att garantera pensionsutbetalningar och stabilisera pensionsavgifternas utveckling. Keva ansvarar för uppbörd av pensionsavgifter och utbetalning av pensioner. Landskapet Ålands pensionsfond är en pensionsfond för landskapet Åland och en del av landskapsförvaltningen. Fonden ansvarar för arbetspension till landskapsanställda på Åland. Dess huvuduppgift är att förvalta kapital och fondens medel hålls åtskilda från landskapets budget. Landskapet Ålands pensionsfond betalar inte ut pensioner. Fonden är delvis befriad från skatt i Finland och betalar inte skatt på utdelningar som mottas från aktiebolag med hemvist i den medlemsstaten. Kyrkans Centralfond är en del av den evangelisk-lutherska kyrkan i Finland. Fram till den 1 januari 2016 förvaltade fonden sina anställdas pensionsfond som en del av dess allmänna ansvar för förvaltningen av kyrkans medel. Kyrkans Centralfond är i praktiken undantagen från skatt på inkomst i Finland. Keva hanterade pensionsutbetalningarna för Kyrkans Centralfond.

5. Mellan åren 2003 och 2016 mottog pensionsanstalterna utdelning från bolag med hemvist i Sverige. Enligt 1, 4 och 5 §§ kupongskattelagen (1970:624) ska utländska juridiska personer[6] som mottar aktieutdelning från bolag med hemvist i Sverige betala källskatt (i Sverige benämnd kupongskatt) på 30 procent. För juridiska personer med hemvist i de stater som är parter i det multilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige[7] tillämpas en reducerad skattesats på 15 procent. Eftersom pensionsanstalterna är befriade från utdelningsskatt i Finland, kunde de inte dra av den källskatt som de påförts i Sverige från eventuella skattskyldigheter i Finland. Källskatten på den utdelning som de hade mottagit i Sverige blev följaktligen en slutlig skatt.

6. Pensionsanstalterna ansökte hos Skatteverket om återbetalning av den kupongskatt som Skatteverket hade dragit av från de utdelningar som pensionsanstalterna hade mottagit från bolag med hemvist i Sverige. Pensionsanstalterna hävdade att deras situation var jämförbar med situationen för AP-fonderna. De gjorde därför gällande att en skillnad i skattemässig behandling mellan den utdelning som de mottog och den utdelning som AP-fonderna mottog stred mot artikel 63 FEUF. Skatteverket underkände detta argument med motiveringen att pensionsanstalterna och AP-fonderna inte befann sig i objektivt jämförbara situationer.

4 Enligt 7 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

5 Pensionssystemet i Finland består av en intjänandebaserad inkomstpension (arbetspension), en bosättningsbaserad folkpension och en garantipension.

6 En utländsk juridisk person är en enhet med hemvist i ett annat land än Sverige som uppfyller vissa krav som innebär att den enligt svensk lag betraktas som likvärdig med en svensk juridisk person. Utländska juridiska personer anses inte ha skattemässig hemvist i Sverige.

7 Avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996, införlivades i den svenska lagstiftningen genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

7. Pensionsanstalterna överklagade detta beslut vid Förvaltningsrätten i Falun (Sverige), som ogillade talan. Kammarrätten i Sundsvall (Sverige) ogillade pensionsanstalternas överklagande av Förvaltningsrättens dom.

8. Pensionsanstalterna har överklagat kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), den hänskjutande domstolen. Denna domstol prövade talan i den del den avsåg frågan huruvida det är förenligt med den fria rörligheten för kapital i unionsrätten att ta ut en källskatt på utdelning som uppbärs av ett offentligt pensionsinstitut med hemvist i Finland när en motsvarande utdelning som uppbärs av AP-fonderna inte beskattas. Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”1. Innebär det förhållandet att utdelning från inhemska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller [källstaten] genom dess allmänna pensionsfonder, att det föreligger en sådan negativ särbehandling som innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF?

2. Om svaret på fråga 1 är ja, vilka kriterier ska beaktas vid prövningen av om ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för [källstaten] och dess allmänna pensionsfonder?

3. Kan en eventuell restriktion anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse?”

9. Pensionsanstalterna, Skatteverket, den spanska och den svenska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. De utvecklade sin talan och besvarade domstolens frågor vid förhandlingen den 11 januari 2024.

II. Rättslig bedömning

A. Den första frågan

1. Parternas yttranden

10. Pensionsanstalterna och kommissionen anser att eftersom den utdelning som pensionsfonder utan hemvist i Sverige har mottagit från bolag med hemvist i Sverige har belagts med vad som i praktiken är en slutlig källskatt, medan den utdelning som AP-fonderna har mottagit från samma bolag är undantagen från skatt, avhålls de förstnämnda fonderna troligen från att investera i Sverige, och detta innebär en restriktion för den fria rörligheten som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

11. Skatteverket, den spanska och den svenska regeringen har gjort gällande att den omständigheten att utdelning som mottas av en allmän pensionsfond med hemvist i landet i skattemässigt hänseende behandlas annorlunda än utdelning till en allmän pensionsfond utan hemvist i landet inte utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital. Denna skillnad i behandling beror på att AP-fonderna är en integrerad del av den svenska staten, och inte på var de har sin hemvist. Skatteverket har dessutom påpekat att AP-fonderna är de enda pensionsfonderna i Sverige som är befriade från skatt. Utdelning som mottas av andra

pensionsfonder med hemvist i Sverige än AP-fonderna påförs en avkastningsskatt,[8] medan utdelning som mottas av pensionsfonder utan hemvist i landet är föremål för en källskatt (kupongskatt). Skatteverket och den svenska regeringen har tillagt att AP-fondernas undantag från skattskyldighet på grund av att de utgör en del av staten varken ger dessa fonder eller den svenska staten någon ekonomisk fördel. Härav följer att eventuella skillnader i den skattemässiga behandlingen av AP-fonderna inte avhåller allmänna pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater från att investera i Sverige. Enligt den svenska regeringen skulle den motsatta bedömningen leda till en skyldighet för medlemsstater att bidra till finansieringen av allmänna ålderspensioner i andra medlemsstater. Någon sådan skyldighet föreligger inte, eftersom varje medlemsstat är ansvarig för finansieringen av sitt eget nationella allmänna pensionssystem. En sådan skyldighet skulle dessutom strida mot artiklarna 153.1 och 153.4 FEUF. I avsaknad av harmonisering av unionsrätten på området för social trygghet har varje medlemsstat rätt att själv utforma och organisera sitt system för social trygghet, inklusive formerna för dess finansiering. Den svenska regeringen har slutligen påpekat att de nationella allmänna pensionssystemen inte konkurrerar med varandra, eftersom det tack vare samordningen av medlemsstaternas sociala trygghetssystem inte är möjligt för en person att vid en given tidpunkt åtnjuta fördelar från det obligatoriska systemet för ålderspension i mer än en medlemsstat.

2. Bedömning

12. Till att börja med konstaterar jag att även om alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland är förbjudna enligt artikel 63 FEUF, behåller medlemsstaterna rätten att tillämpa relevanta bestämmelser i sin skattelagstiftning som gör åtskillnad mellan skattskyldiga på grundval av var de har sin hemvist eller på vilken ort de har investerat sitt kapital.[9] För att en sådan skillnad i behandling ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, måste skillnaden i behandling röra situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.[10]

13. De åtgärder som enligt artikel 63.1 FEUF är förbjudna är sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i en viss medlemsstat från att investera i den medlemsstaten eller som kan avhålla personer med hemvist i en viss medlemsstat från att investera i andra medlemsstater.[11] För att fastställa att en sådan restriktion föreligger är det i princip tillräckligt att visa att den skattemässiga behandlingen av utdelning som allmänna pensionsfonder utan hemvist i landet uppbär från bolag med hemvist i Sverige kan avhålla dessa institut från att investera i denna medlemsstat. När en medlemsstat behandlar utdelningar till pensionsfonder utan hemvist i landet på ett mindre förmånligt sätt än utdelningar till pensionsfonder med hemvist i landet, har

[8] Enligt lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel måste svenska pensionsfonder och livförsäkringsföretag betala skatt på avkastning av kapital, enligt en fast skattesats som är avsedd att beskatta den allmänna avkastningen från pensionssparande.

[9] Undantaget enligt artikel 65.1 a FEUF ska tillämpas strikt och begränsas av artikel 65.3 FEUF, enligt vilken sådana nationella bestämmelser inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 55 och 56 och där angiven rättspraxis), dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 63), och dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

[10] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 och där angiven rättspraxis), dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 64 och där angiven rättspraxis), och dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

[11] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 28 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

domstolen slagit fast att denna skillnad i behandling kan avhålla investerare med hemvist i andra medlemsstater från att investera i denna medlemsstat, och att detta följaktligen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital.[12] Domstolen har även slagit fast att om den skattebörda som tillämpas för utdelningar som lämnas till pensionsfonder utan hemvist i landet är högre än skattebördan för pensionsfonder med hemvist i landet för likadana utdelningar utgör detta en mindre förmånlig behandling.[13] Den utdelning som pensionsanstalterna uppbar från bolag med hemvist i Sverige belades med en slutlig källskatt på 15 procent, medan samma utdelning undantogs från beskattning när den uppbars av AP-fonderna. Att den skattemässiga behandlingen av svenska staten inte utgör förmånlig behandling av varken staten eller dess allmänna pensionsfonder påverkar inte frågan huruvida behandlingen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital. Det är endast åtgärdens negativa inverkan på investeringar från andra medlemsstater som avgör om den utgör en sådan restriktion.

14. Härav följer att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av den utdelning som pensionsanstalterna mottar från bolag med hemvist i Sverige, i förhållande till den skattemässiga behandlingen av den utdelning som AP-fonderna mottar, i princip utgör en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

15. I artikel 153.1 och 153.4 FEUF föreskrivs att Europeiska unionen ska understödja och komplettera medlemsstaternas verksamhet inom bland annat områden som social trygghet och socialt skydd för arbetstagarna. De bestämmelser som Europeiska unionen antar med stöd av denna artikel får varken påverka medlemsstaternas erkända rätt att fastställa de grundläggande principerna för sina system för social trygghet eller den finansiella jämvikten i dessa system. Begränsningarna av utövandet av Europeiska unionens befogenhet på detta område är till sin natur tillämpliga på utövandet av denna befogenhet och reglerar inte tillämpningen av primärrättsliga bestämmelser. Den svenska regeringen har inte angett vilka bestämmelser som Europeiska unionen har antagit med stöd av artikel 153 FEUF som skulle kunna påverka dess rätt att definiera de grundläggande bestämmelserna i sitt system för social trygghet eller väsentligt påverka den ekonomiska jämvikten i detta system. De argument som framförts av den svenska regeringen under denna rubrik kan därför inte godtas.

16. Den svenska regeringens övriga argument avseende harmoniseringsläget och samordningen av systemen för social trygghet på unionsnivå saknar likaså betydelse för frågan huruvida en skillnad i skattemässig behandling mellan AP-fonder och fonder med hemvist i andra medlemsstater utgör en restriktion i den mening som avses i artikel 63 FEUF. Medlemsstaterna måste följa bestämmelserna i fördraget, inklusive bestämmelserna om de fyra friheterna, oavsett om unionsrätten ålägger medlemsstaterna en skyldighet att bidra till finansieringen av andra medlemsstaters sociala trygghetssystem eller ej.

[12] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 33 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

[13] Se för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 48), och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 50).

17. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den första frågan på följande sätt:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att det förhållandet att utdelning från inhemska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller källstaten genom dess allmänna pensionsfonder, innebär att det föreligger en sådan negativ särbehandling som i princip innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

B. Den andra frågan

1. Parternas yttranden

18. Pensionsanstalterna och kommissionen har gjort gällande att pensionsanstalternas situation är objektivt jämförbar med situationen för AP-fonderna. Vid bedömningen av huruvida ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för en inhemsk pensionsfond, har pensionsanstalterna gjort gällande att hänsyn ska tas till de jämförda organens syfte, funktioner och huvuduppgifter. Pensionsanstalterna har hävdat att de har samma syfte som AP-fonderna, nämligen att fungera som buffertfonder för förvaltning och vidmakthållande av sina respektive obligatoriska arbetspensionsförsäkringssystem. Eftersom de har exakt samma syfte har pensionsanstalterna gjort gällande att det inte är nödvändigt att de har samma organisationsform som AP-fonderna för att kunna anses vara objektivt jämförbara.[14] Under alla omständigheter är AP-fonderna en del av svenska staten, och pensionsanstalterna, i praktiken, en del av den finska staten.

19. Det finns flera faktorer som visar att de finska och svenska allmänna pensionsfonderna är objektivt jämförbara. Båda regleras av speciallagar. Obligatoriska offentliga pensionsavgifter betalas till AP-fonderna i Sverige, och i Finland betalas sådana avgifter till Keva och till Landskapet Ålands pensionsfond. I Sverige är det Pensionsmyndigheten som betalar ut pensioner, och i Finland fullgör Keva (för egen räkning och för Kyrkans Centralfond) och Ålands landskapsstyrelse (för Landskapet Ålands pensionsfond) samma funktion. AP-fonderna och pensionsanstalterna är bland de största institutionella investerarna i respektive medlemsstat. AP-fondernas och pensionsanstalternas verksamhet omfattas av ett strikt regelverk och mycket specifika investeringsstrategier, och de investerar bland annat i inhemska och utländska bolag, samt i fastigheter och finansiella instrument. I skattemässighet hänseende behandlas dessa fonder på samma sätt i respektive hemvistmedlemsstat, eftersom AP-fonderna inte beskattas i Sverige på grund av att de är en del av den svenska staten, och pensionsanstalterna enligt lag är befriade från inkomstskatt i Finland.

20. Kommissionen har påpekat att de svenska och finska pensionsfonderna har samma syfte och samma sociala ändamål och har samma organisatoriska och rättsliga struktur. I praktiken fungerar de på samma sätt, och de har samma finansieringsmodell. På samma sätt som AP-fonderna är en del av den svenska staten är Landskapet Ålands pensionsfond och Kyrkans Centralfond en del av landskapet Åland respektive den evangelisk-lutherska kyrkan. Även om Keva är en offentligrättslig

[14] Pensionsanstalterna har, med hänvisning till domen av den 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 50), påpekat att offentliga pensionsinstituts funktion inte har harmoniserats på unionsnivå.

juridisk person, utesluter inte detta att detta institut kan vara jämförbart med AP-fonderna. För att bedöma jämförbarheten måste man således se till helheten, med beaktande av de granskade institutens syften, funktioner och verksamheter.

21. Skatteverket och den spanska och den svenska regeringen har hävdat att AP-fonderna och pensionsanstalterna inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Skillnaden i skattemässig behandling mellan AP-fonderna och pensionsanstalterna beror på att de förstnämnda är en del av staten och inte på grund av att de är hemmahörande i Sverige. Skatteverket har vidare påpekat att AP-fonderna fungerar som en buffert i det svenska allmänna pensionssystemet. Som stabiliseringsfonder syftar de till att främja finansiell stabilitet och hållbarhet i det svenska systemet för social trygghet. Allmänna pensionsfonder utan hemvist i landet kan per definition inte eftersträva just det målet.

22. Den svenska regeringen har gjort gällande att de mål som eftersträvas med en skatteåtgärd kan begränsas till omständigheter och frågor av allmänintresse som har direkt samband med en viss medlemsstat. Av detta följer att gränsöverskridande och inhemska situationer inte är objektivt jämförbara. AP-fondernas skattebefrielse är direkt kopplad till den svenska staten, eftersom den syftar till att undvika den administrativa börda som följer av en rundgång av statliga medel som inte medför någon ekonomisk fördel för den staten.

23. Enligt den svenska regeringen är varje medlemsstats rätt att utforma och organisera sitt system för social trygghet, inbegripet formerna för dess finansiering, relevant för bedömningen av den objektiva jämförbarheten. Det allmänintresse som det nationella allmänna pensionssystemet främjar är direkt knutet till den svenska staten och konkurrerar inte med befintliga system i andra medlemsstater. Det går därför inte att göra en objektiv jämförelse mellan de olika allmänna pensionssystemen i medlemsstaterna.

24. Om det är möjligt att bedöma den objektiva jämförbarheten mellan pensionsanstalterna och AP-fonderna, vilket det enligt den svenska regeringen och Skatteverket inte är, har regeringen och Skatteverket medgett att hänsyn ska tas till pensionsanstalternas och AP-fondernas syften, funktioner och huvuduppgifter, det regelverk som de omfattas av, deras finansieringsmetoder och deras organisation. Den svenska regeringen har emellertid framhållit att det vid denna bedömning ska tas hänsyn till att en allmän pensionsfond utan hemvist i landet är frikopplad från allt ansvar för andra sociala trygghetsförmåner och från statsbudgeten. Ett krav för objektiv jämförbarhet bör vara att den allmänna pensionsfond som saknar hemvist i landet endast och uteslutande har i uppgift att förvalta buffertfonder för att säkerställa tillgången till ålderspensioner. Sådana fonder bör även vara helt skattebefriade enligt nationell lagstiftning. I slutändan ankommer det på den hänskjutande domstolen att bedöma dessa frågor.

2. Bedömning

25. Skillnader i behandling som föreskrivs i nationell skattelagstiftning kan vara förenliga med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital när skillnaden är tillämplig på situationer som inte är objektivt jämförbara.[15] Det framgår tydligt av domstolens praxis att jämförbarheten ska bedömas med beaktande av de undersökta nationella bestämmelsernas ändamål, föremål och

[15] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

innehåll.[16] För att avgöra huruvida en skillnad i behandling som följer av en lagstiftning återspeglar förekomsten av en objektivt sett annorlunda situation, ska de relevanta åtskillnadskriterierna i denna lagstiftning beaktas.[17]

26. Från den tidpunkt en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att utdelning som i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande skattskyldiga personer erhåller från ett i landet hemmahörande bolag ska beskattas, är situationen för dessa skattskyldiga personer jämförbar.[18] Av de skäl som anges i punkterna 21–23 i förevarande förslag till avgörande har Skatteverket och den spanska och den svenska regeringen gjort gällande att pensionsanstalterna och AP-fonderna inte är objektivt jämförbara.

27. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning finns det inget som tyder på att den svenska statens undantag från skattskyldighet, med hänsyn till dess ändamål, föremål och innehåll, utformades för att återspegla en objektiv skillnad mellan situationerna för allmänna pensionsfonder med respektive utan hemvist i landet. Detta är förenligt med Skatteverkets och den spanska och den svenska regeringens påstående att skillnaden i behandling beror på att AP-fonderna utgör en integrerad del av den svenska staten och inte är baserad på hemvist. Det framgår av de uppgifter som domstolen förfogar över att beslutet att undanta den svenska staten från skattskyldighet fattades för att undvika en administrativ börda till följd av en rundgång av statliga medel som inte medför någon ekonomisk fördel för den staten. Således kan det noteras att AP-fondernas skattebefrielse, inte återspeglar en skillnad mellan pensionsanstalternas respektive AP-fondernas situation, utan skapar en sådan skillnad.

28. Även om ändamålet med, föremålet för och innehållet i den svenska statens skattebefrielse inte ger vid handen vilka kriterier som kan vara till hjälp vid en objektiv jämförelse mellan pensionsanstalterna och AP-fonderna, är parterna emellertid överens om vissa av de kriterier som ska beaktas vid denna jämförelse.

29. Slutsatsen att personer befinner sig i objektivt jämförbara situationer, vilket innebär att de ska behandlas på samma sätt vid tillämpningen av artikel 63 FEUF, är inte detsamma som att deras situation är identisk. En helhetsbedömning av huruvida pensionsanstalterna och AP-fonderna är objektivt jämförbara innebär att hänsyn ska tas till deras respektive syfte, funktioner och huvuduppgifter, de regelverk som de omfattas av och deras organisatoriska huvuddrag. Härav följer att accessoriska frågor, inklusive skillnader av rent teknisk karaktär, inte är avgörande för bedömningen.

30. Mot denna bakgrund är Skatteverkets argument att allmänna pensionsfonder utan hemvist i landet inte har till syfte att främja den finansiella stabiliteten och hållbarheten i det svenska systemet för social trygghet, och att de därför inte kan jämföras med AP-fonderna, allt för restriktivt. Eftersom varje fond per definition har till syfte att skydda ett särskilt nationellt pensionssystems stabilitet och hållbarhet, skulle ett sådant synsätt omöjliggöra en gränsöverskridande jämförelse till och med av identiska pensionsfonder. Bedömningen av de

[16] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2012, kommissionen/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 51 och där angiven rättspraxis), dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36 och där angiven rättspraxis), dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

[17] Dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl. (C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

[18] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

syften som pensionsanstalterna eftersträvar kan endast göras inom ramen för det system för social trygghet där de är verksamma och kan inte göras med hänvisning till en annan medlemsstats system för social trygghet.

31. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den andra frågan på följande sätt:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att de kriterier som ska beaktas vid bedömningen av huruvida ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för källstaten och dess allmänna pensionsfonder måste inbegripa deras respektive syften, funktioner och huvuduppgifter, de regelverk de omfattas av samt deras organisatoriska särdrag.

C. Den tredje frågan

32. Genom den tredje frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en restriktion av den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Såsom denna fråga är formulerad kan den endast besvaras jakande. Mot bakgrund av det sammanhang i vilket beslutet om hänskjutande fattades står det klart att det som den hänskjutande domstolen vill få klarhet i är huruvida de skäl som anförts för en eventuell restriktion för den fria rörligheten för kapital är sådana att de i princip kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den tredje frågan i dess omformulerade lydelse.

1. Parternas yttranden

33. Pensionsanstalterna och kommissionen har gjort gällande att det inte har anförts något tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera den restriktion för den fria rörligheten för kapital som de anser föreligger i form av en skillnad i skattemässig behandling mellan pensionsanstalterna och AP-fonderna. Varken ett eventuellt inkomstbortfall för AP-fonderna på grund av påförandet av skatt på den utdelning de mottar eller några administrativa svårigheter kan motivera förekomsten av en sådan restriktion. Enligt kommissionen är det upp till Sverige att avgöra om man vill anslå medel till AP-fonderna för det fall den av dessa uppburna utdelningen blir skattepliktig. Det finns inte heller något som hindrar Sverige från att undanta objektivt jämförbara allmänna pensionsfonder från skattskyldighet, såsom redan gjorts för pensionsfonder med hemvist i Kanada och Amerikas förenta stater. [19]

34. Om den aktuella skattemässiga behandlingen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, kan denna restriktion, enligt Skatteverket samt den spanska och den svenska regeringen, motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Skatteverket och den svenska regeringen har gjort gällande att föremålet för AP-fondernas verksamhet är att garantera finansieringen av Sveriges socialpolitik genom att se till att den är ekonomiskt oberoende av och skild från den övriga statsbudgeten. I nuläget är den svenska staten inte skyldig att avsätta medel till AP-fonderna för att kompensera för betalningen av skatt på utdelning från deras egna medel. Denna ordning gör att allmänhetens förtroende för pensionssystemet bevaras.

[19] Se lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Kanada och lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater.

35. Skatteverket har påpekat att principen om skattemässig territorialitet och en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna ger dem rätt att beskatta inkomster som genererats inom deras respektive territorier. Att beskatta den utdelning som AP-fonderna erhåller skulle innebära en onödig administrativ börda utan att medföra någon ekonomisk fördel för staten. Att undanta pensionsanstalterna från beskattning av den utdelning som de mottagit från bolag med hemvist i Sverige skulle däremot medföra en förlust för den svenska staten.

36. Den svenska staten har vidare gjort gällande att det skulle strida mot en välavvägd fördelning av befogenheter mellan medlemsstaterna på området för social trygghet om Sverige var tvunget att utsträcka det undantag från skattskyldighet som medlemsstaten beviljat AP-fonderna till att även omfatta allmänna pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater.

37. Samtidigt som både den svenska regeringen och Skatteverket har medgett att skäl av rent ekonomisk eller administrativ art inte utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördragen, har de gjort gällande att en restriktion kan vara motiverad när den har införts på grund av ekonomiska skäl som syftar till att uppnå ett mål av allmänintresse. [20] Den svenska regeringen har i detta avseende hävdat att hänsyn ska tas till de skäl som ligger till grund för utformningen av det nationella systemet för allmän pension och till behovet av att garantera AP-fondernas oberoende, finansiella stabilitet och hållbarhet.

2. Bedömning

38. Enligt domstolens fasta praxis kan restriktioner för den fria rörligheten för kapital vara tillåtna om de motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas med dem och om de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. [21] Tvingande skäl av allmänintresse kan endast åberopas i den mån dessa intressen inte skyddas genom unionens harmoniseringsåtgärder. I avsaknad av en sådan harmonisering ankommer det i princip på medlemsstaterna att besluta om vilken skyddsnivå som ska gälla för sådana intressen och hur denna nivå ska säkerställas. Sådana åtgärder måste emellertid hålla sig inom de gränser som fastställs i fördraget och vara proportionerliga. [22]

[20] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2013, Essent m.fl. (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

[21] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Skattebefrielse för avtalsbaserade investeringsfonder) (C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 79 och där angiven rättspraxis).

[22] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 september 2006, kommissionen/Nederländerna (C-282/04 och C-283/04, EU:C:2006:608, punkterna 32 och33).

39. Tvingande skäl av allmänintresse inbegriper säkerställande av en effektiv skattekontroll och bekämpande av skatteundandragande,[23] förhindrande av rent konstlade upplägg,[24] upprätthållande av skattesystemens inre sammanhang[25] och bevarande av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och tredjeländer.[26]

40. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller syftet med att befria svenska staten från skyldigheten att betala inkomstskatt vara att av administrativa skäl undgå en rundgång av statliga medel som inte medför någon ekonomisk fördel för den staten. En sådan motivering har karaktären av en administrativ lättnad. Som kommissionen med rätta har påpekat utgör en administrativ lättnad inte ett tvingande skäl av allmänintresse och kan inte rättfärdiga en underlåtenhet att uppfylla de skyldigheter som följer av fördraget.[27] Detta gäller i lika hög grad argumentet att AP-fonderna måste vara oberoende av och hållas åtskilda från övriga delar av statsbudgeten för att allmänhetens förtroende för dessa fonder ska bevaras. Vad gäller påståendet att en beskattning av den utdelning som AP-fonderna mottar skulle tvinga den svenska regeringen att anslå medel till fonderna för att mildra konsekvenserna av betalningen av denna skatt, delar jag kommissionens uppfattning att det i slutändan är upp till Sverige att avgöra om detta är lämpligt.

41. Domstolen har även slagit fast att när en medlemsstat väljer att helt eller nästan helt undanta utdelning som mottas av pensionsfonder med hemvist i landet från beskattning, kan den inte, såsom den svenska regeringen har försökt göra, motivera beskattningen av utdelning som mottagits av pensionsfonder utan hemvist i landet med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och tredjeländer.[28] Denna regel måste tillämpas på samma sätt vid varje åberopande av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

42. Även om det står varje medlemsstat fritt att utforma och organisera sitt system för social trygghet, inklusive formerna för dess finansiering, är utövandet av denna frihet beroende av att fördragen följs. I sin skattemässiga behandling av sådana fonder är Sverige emellertid skyldigt att inte behandla allmänna pensionsfonder utan hemvist i landet på ett sätt som medför en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

43. I den mån den svenska regeringen har hävdat att skillnaden i skattemässig behandling kan motiveras av ekonomiska skäl i syfte att uppnå ett mål av allmänintresse, har den till stöd för detta påstående inte anfört några andra omständigheter eller faktorer än en administrativ lättnad.

[23] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55), dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 69), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 73 och 74).

[24] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 81 och 84).

[25] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59), och dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 91 och 92).

[26] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkterna 118 och 121), dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 98), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72).

[27] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 1982, kommissionen/Luxemburg (58/81, EU:C:1982:215, punkt 4), dom av den 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 48 och där angiven rättspraxis), och dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkterna 47 och 48).

[28] Se dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 85 och där angiven rättspraxis).

44. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den tredje frågan på följande sätt:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att även om en eventuell restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, förfaller de skäl som har åberopats i förevarande fall i princip inte utgöra tvingande skäl av allmänintresse.

III. Förslag till avgörande

45. Jag föreslår därför att domstolen ska besvara de frågor som ställts av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) på följande sätt:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så,

– att det förhållandet att utdelning från inhemska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller källstaten genom dess allmänna pensionsfonder, innebär att det föreligger en sådan negativ särbehandling som i princip innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital,

– att de kriterier som ska beaktas vid bedömningen av huruvida ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för källstaten och dess allmänna pensionsfonder måste inbegripa deras respektive syften, funktioner och huvuduppgifter, de regelverk de omfattas av samt deras organisatoriska särdrag,

– att även om en eventuell restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, förfaller de skäl som åberopas i förevarande fall i princip inte utgöra tvingande skäl av allmänintresse.